



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Michala Bobka, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **INOVA Praha s.r.o.**, se sídlem Pražská 5/15, Praha 10, zast. JUDr. Lubošem Kunou, advokátem se sídlem Tábořská 65/29, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2022, č. j. 16381/22/5200-11433-712953, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 11/2022 - 72,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 11/2022 - 72, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předchozí řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu („správce daně“) vydal dne 28. 1. 2021 tři dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob a ve smyslu § 251 odst. 1 písm. a) a uložil 20% penále z doměřené daně, a to za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016.

[2] Správce daně na základě zjištění daňové kontroly neakceptoval žalobkyní uplatněný odpočet na podporu výzkumu a vývoje („VaV“) za projekty označené jako V03, V04, V05, V07, V08 a V09. Žalobkyně nedodržela mimo jiné formální podmínky kladené na projekt podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 (v případě projektů schválených do 31. 12. 2013), resp. § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmu ve znění

účinném od 1. 1. 2014. Konkrétně *nedostatečně specifikovala cíle* projektů tak, aby z nich bylo možné posoudit, zda jsou dosažitelné v době řešení projektu a zejména vyhodnotitelné po jeho ukončení.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím k odvolání žalobkyně změnil všechny tři dodatečné platební výměry. Snížil doměřenou daň a uložené penále. Konkrétně za období roku 2014 snížil daň z částky 6 239 790 Kč na částku 5 374 340 Kč a stanovil penále 1 074 868 Kč, za období roku 2015 snížil daň z částky 5 303 470 Kč na částku 2 252 830 Kč a stanovil penále 450 566 Kč, za období roku 2016 snížil daň z částky 4 783 060 Kč na částku 4 275 760 Kč a stanovil penále 855 152 Kč. Žalovaný oproti správci daně konstatoval, že projekty V03 a V09 splňují zákonné podmínky pro přiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. V protikladu ke správci daně též dospěl k závěru, že za daného skutkového stavu nebylo možno dovodit porušení § 34c odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů.

[4] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného shledal Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) důvodnou. V záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] V rámci vypořádání „hmotněprávních námitek“ městský soud nejprve připomněl, že ve shodě s judikaturou NSS je pro naplnění podmínek § 34c (dříve § 34 odst. 5) zákona o daních z příjmu nezbytné, aby byl projekt výzkumu a vývoje vyhotoven již před jeho zahájením. Projektová dokumentace pak musí obsahovat cíle projektu, které jsou 1) dosažitelné v době řešení projektu a 2) vyhodnotitelné po jeho ukončení.

[6] Dosažitelnost cílů projektu městský soud vymezil jako uskutečnitelnost projektu v reálném světě v rámci jeho fyzikálních a právních limitů. Nepřisvědčil posouzení žalovaného, který měl dle jeho názoru v souzeném „hraničním“ případě nahlížet na zjištěný skutkový stav celkově a přihlédnout ke všem dokumentům a okolnostem vyplývajícím z dosavadního řízení.

[7] K vyhodnotitelnosti dosažení cílů projektu soud odkázal na závěry rozsudku NSS ze dne 3. 3. 2022, č. j. 1 Afs 292/2020 - 49. Vyložil je restriktivně; podmínka vyhodnotitelnosti tak dle názoru městského soudu nebude splněna toliko v případě, kdy bude cíl natolik vágní, že ověření jeho dosažení a zhodnocení jeho naplnění bude natolik komplikované, že bude téměř nemožné. Důvodem této formální podmínky je umožnit ověření, zda došlo k naplnění cílů projektu. V hraničních případech je proto nutno zohlednit veškeré objektivní i subjektivní okolnosti případu. Opačný přístup by negativně působil na daňové subjekty, které připravily a realizovaly zcela legitimní projekty výzkumu a vývoje. Pokud tedy žalobkyně formulovala projekt výzkumu a vývoje natolik konkrétně, že byly již od počátku patrné jeho základní charakteristiky umožňující jeho identifikaci a odlišení za účelem vyhodnocení po jeho skončení, jde o projekt vyhodnotitelný.

[8] Optikou uvedených závěrů následně městský soud posuzoval naplnění podmínek odpočtu u jednotlivých projektů. V případě projektu V04 dospěl mimo jiné s ohledem na vymezení cílů projektu a označení ocenitelných prvků novosti k závěru, že se nejedná o projekt zcela vágní, a tedy vyloučený z nároku na odpočet. Obdobné platí dle městského

pokračování

soudu i pro projekt V05. Projekty V07 a V08 byly k datu jejich zahájení formálně vymezeny méně konkrétně než projekty V04 a V05. S ohledem na způsob činnosti žalobkyně, která specifikaci k výzkumu získává na základě pokynů zákazníků, měl však žalovaný podle městského soudu přihlédnout k veškerým okolnostem vyhlášení projektů. Žalobkyně v daňovém řízení předložila důkazy o tom, že již před vyhlášením projektů měla připravená zadání. Splnění cílů projektů V07 a V08 tak bylo možno alespoň v základních obrysech vyhodnotit.

[9] Městský soud proto shledal důvodnými „hmotněprávní námitky“ žalobkyně týkající se naplnění podmínek odpočtu u projektů V04, V05, V07 a V08. Nepřisvědčil naopak „procesním námitkám“ směřujícím mimo jiné proti rozdílnému hodnocení žalovaného oproti správci daně, odepření možnosti žalobkyni vyjádřit se k předběžnému sdělení právního názoru žalovaného v odvolacím řízení, či proti neodůvodněné rozdílnému posouzení argumentace žalobkyně týkající se projektu V03 a projektů ostatních.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[10] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podává kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel nejprve připomněl, že odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů představuje výjimku ze základního principu, podle kterého lze výdaj (náklad) v základu daně u téhož poplatníka uplatnit pouze jednou. Jde v podstatě o daňový bonus zvýhodňující poplatníka vůči jiným daňovým subjektům, což odůvodňuje nadstandardní povinnosti kladené na daňový subjekt a zvýšené nároky na prokázání oprávněnosti odpočtu. Tím je i předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, který není samoučelným dokumentem, ale slouží k prokázání nároku na odpočet. Důkazní břemeno přitom v daňovém řízení tíží primárně daňový subjekt.

[12] Dále stěžovatel rekapituloval závěry judikatury NSS. Z charakteru odpočtu na podporu VaV vyplývá silný důraz na formální podmínky projektů (rozsudek ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014 - 56). Odpočet představuje formu veřejné podpory, u níž je stát oprávněn přísně posuzovat dodržení stanovených podmínek. Striktní vyžadování všech formálních náležitostí proto není projevem přehnaného formalismu, ale jde rovněž o jeden z nástrojů proti zneužívání tohoto typu odpočtu (např. rozsudky ze dne 14. 9. 2023, č. j. 1 Afs 63/2023 - 57, ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 - 37, a ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021 - 52). Zákonem stanovené náležitosti projektů VaV nepředstavují jen formální administrativní informace. Jejich prostřednictvím je umožněna věcná kontrola vynaložení výdajů za účelem předvídaným § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Naplnění formálních náležitostí projektu je přitom posuzováno primárně, nesplněné formální požadavky nelze nahradit naplněním věcných podmínek (např. rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 - 20, a citovaný rozsudek č. j. 3 Afs 306/2016 - 37).

[13] Městský soud podle stěžovatele judikaturu NSS nerespektoval. Jeho restriktivní výklad závěrů citovaného rozsudku NSS č. j. 1 Afs 292/2020 - 49 i zákonných podmínek dosažitelnosti a vyhodnotitelnosti dosažení cílů projektu je nutno odmítnout, neboť

z charakteru odpočtu projektů VaV vyplývají zvýšené nároky na prokazování jeho oprávněnosti. Judikatura NSS klade důraz na formální podmínky projektů VaV. Neobstojí proto závěr městského soudu, že z hlediska účelu zákona má být posuzování projektů přiměřené podmínkám a běžné obchodní praxi na trhu. Městským soudem akcentované skutečnosti jsou pro posuzování otázky naplnění formálních náležitostí projektů VaV zcela irelevantní.

[14] Cílem výzkumné vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. Současně by měl každý z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem se toho chce dosáhnout a jak se bude testovat, zda vymezené cíle byly dosaženy (rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019 - 54). Dosažitelnost v době řešení projektu VaV poté judikatura vymezila mj. tak, že z vymezení cílů musí být patrné, čeho přesně chtěl účastník řízení dosáhnout (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021 - 57). Dosažitelnost proto nelze redukovat na uskutečnitelnost projektu v reálném světě v rámci jeho fyzikálních a právních limitů. NSS v rozsudku ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, rovněž dospěl k závěru, že cíl výzkumu a vývoje je třeba zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos. Průkazné a reálně vyhodnotitelné není vymezení projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnu bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek. Neobstojí vytvoření univerzálního projektu pro všechny budoucí zakázky, které spolu nesouvisí a jejichž výzkumné cíle se liší.

[15] V protikladu k názoru městského soudu projekty VaV žalobkyně nedostály požadavkům plynoucím z § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Zásadní pochybení žalobkyně tkvělo v tom, že nejdříve vyhlásila a schválila projekty VaV a teprve poté k nim v průběhu zdaňovacích období přiřazovala výzkumné vývojové úkoly podle objednaných zakázek. Výzkumné vývojové úkoly poté vyhlásila a přiřadila k některému z již vyhlášených projektů VaV, tak aby naplňovaly jeho cíle. Žalobkyní vytvořené projekty VaV tak v podstatě představují rámcové plány činnosti v oblasti VaV na určité období. Přestože v každém projektu byla vytyčena určitá oblast VaV podle budoucího strategického směřování žalobkyně, cíle jako takové nebyly vymezeny dostatečně konkrétně.

[16] Konečně stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v nedostatku důvodů pro tvrzení, že postup správce daně byl vzhledem k mimořádně zjištěným okolnostem nepřiměřený, respektive že v těchto hraničních případech je nutno zohlednit veškeré subjektivní i objektivní okolnosti případu. Pokud poté městský soud konstatoval, že žalobkyně při ústním jednání upozornila, že „*k předmětným projektům v době jejich vyhlášení existovaly kontrakty se zákazníky a k tomu odkázal na důkazy ve správním spisu*“, toto tvrzení žalobkyně zcela postrádalo oporu ve spisu.

[17] Žalobkyně navrhuje, aby NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Je přesvědčena, že cíle všech projektů byly konkrétně zdůvodněny a stanoveny před jejich vyhlášením. Všechny projekty obsahující obchodní dokumentaci a korespondenci měl správce daně od počátku k dispozici. Žalobkyně nevytvořila jeden univerzální projekt pro všechny budoucí zakázky, ale řadu projektů s odlišnou náplní. Ve formě zadání poté

pokračování

mezi projekty nejsou rozdíly. Dokumentace ostatních projektů obsahuje totéž co projekt V03, který žalovaný akceptoval. Projekty V04 a V05 žalobkyně vyhlásila 1. 1. 2012, projekt V07 dne 1. 1. 2013 a projekt V08 dne 1. 1. 2015. K těmto okamžikům byly žalobkyni známé cíle projektů stanovené na základě technických specifikací prototypů strojů, které u žalobkyně před tím poptávali její zákazníci, což žalobkyně dokládala obchodní komunikací (poptávkami zákazníků s technickou specifikací strojů). Tedy též pro projekty V04, V05, V07 a V08 existoval ke dni jejich vyhlášení vždy nejméně jeden jednoznačně technicky definovaný výzkumně vývojový úkol (kontrakt se zákazníkem na výrobu prototypu), jehož technická náplň byla součástí daného projektu.

[18] Argumentace stěžovatele v kasační stížnosti nevyvrací závěr městského soudu, že daňové orgány posoudily naplnění formálních náležitostí projektů žalobkyně nepřiměřeně přísně. Žalovaným odkazovaná judikatura převážně není přílehavá, neboť se týká případů, kdy skutečně nebyly naplněny formální podmínky podle § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, například pro absenci uvedení identifikačního čísla. Pokud žalovaný jako příklad nedostatečně vymezených cílů uvádí projekt V07, žalobkyně konstatuje, že při vyhlášení tohoto projektu uvedla v příslušném Formuláři 1a čtyři konkrétní cíle. Poukazuje na konkrétní informace uvedené v kapitole „Vyjasnění výzkumné, nebo technické nejistoty“. Podle žalobkyně byly cíle všech projektů vždy konkrétně zdůvodněny („současný a plánovaný stav v Interních záměrech“ a stanoveny (Formulářem 1a) před zahájením jednotlivých projektů. Konkrétně stanovené cíle projektů pak byly naplňovány vývojem, výrobou a ověřováním prototypů. Dosahování cílů projektu pomocí více prototypů přitom zákon nevyklučoval.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[19] Kasační stížnost je přípustná. Stěžovatel ji podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal nedostatky podmínek řízení či jiné překážky, které by bránily dalšímu postupu a rozhodnutí ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, že žalobkyně předložila v rámci kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016 projekty VaV, na základě kterých v uvedených zdaňovacích obdobích uplatňovala odpočty podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o projekty V03 („Vývoj systému zkušebních strojů pro zkoušky dynamicky namáhaných komponent automobilů a motocyklů“), V04 („Vývoj zkušebních zařízení pro zkoušky stavebních prvků“), V05 („Vývoj zkušebních zařízení pro zkoušky komponent kolejových vozidel“), V07 („Vývoj systému zkušebních strojů pro měření dynamických a statických charakteristik“), V08 („Vývoj systému jedno- a víceosých zkušebních strojů pro životnostní zkoušky dynamicky namáhaných výrobků“) a V09 („Vývoj komplexních zkušebních systémů pro únavové zkoušky dynamicky namáhaných výrobků a jejich komponent, jakož i pro měření statických a dynamických charakteristik“). Za období roku 2014

uplatnila odpočty za projekty V03, V04, V05 a V07, za období roku 2015 za projekty V03, V05, V07, V08 a V09, za období roku 2016 konečně za projekty V07, V08 a V09.

[22] Žalobkyně v průběhu daňové kontroly uvedla, že všechny projekty mají stejnou strukturu danou směrnicemi jednatele žalobkyně, jež předložila. Dále uvedla, že cíle projektů jsou naplňovány větším počtem jednotlivých výzkumně-vývojových úkolů. Projekty VaV jsou vyhlášovány na základě výzkumně-vývojové činnosti společnosti se strategickým výhledem jejího budoucího směřování, a to na pět a více let. Výzkumně-vývojové úkoly jsou vyhlášovány na základě buď externí objednávky zákazníka, což byl případ všech posuzovaných projektů, nebo interního rozhodnutí. Výzkumně-vývojové úkoly jsou poté v okamžiku jejich vyhlášení přiřazeny k projektu VaV. V okamžiku zahájení projektu VaV je znám charakter výzkumně-vývojových úkolů zařaditelných do projektu, případně může být znám právě zahájený výzkumně-vývojový úkol započatý současně s projektem VaV, tedy rovnou zařazený do tohoto projektu.

[23] Žalobkyně dále v průběhu daňové kontroly sdělila, že projekty jsou vyhlášovány pomocí „formuláře 1a“, který má od roku 2016 přílohu 1a, jejíž součástí je popis jednotlivých výzkumně-vývojových úkolů. V letech 2014 a 2015 byl popis výzkumně-vývojových úkolů součástí „formuláře 1b“ sloužícího k ročnímu a čtvrtletnímu vyhodnocení prací na projektech. Z žalobkyní předložených „formulářů 1b“ vyplývá, že k projektu V03 (schválenému 1. 1. 2012) byly přiřazeny čtyři výzkumně-vývojové úkoly, a to v lednu 2012, v lednu 2014 a dva v červenci 2014. K projektu V04 (schválenému 1. 1. 2012) byl přiřazen jeden výzkumně-vývojový úkol v červenci 2014. K projektu V05 (schválenému 1. 1. 2012) byly přiřazeny dva výzkumně-vývojové úkoly, a to v červenci 2013 a říjnu 2014. K projektu V07 (schválenému 1. 1. 2013) bylo přiřazeno dvanáct výzkumně-vývojových úkolů, a to v dubnu 2013, lednu 2014, dubnu 2014 a v průběhu let 2015 a 2016. K projektu V08 (schválenému 1. 1. 2015) bylo přiřazeno jedenáct výzkumně-vývojových úkolů, a to v průběhu let 2015 a 2016. Konečně k projektu V09 (schválenému 1. 1. 2015) bylo přiřazeno šest výzkumně-vývojových úkolů, a to tři dne 1. 1. 2015, další v průběhu let 2015 a 2016.

[24] Správce daně dále zjistil, že žalobkyně v případě projektů V07, V08 a V09 prováděla změny po jejich schválení, a to ohledně data ukončení a předpokládaných celkových výdajů (projekt V07), respektive ohledně vymezení ocenitelných prvků novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (projekty V07, V08 a V09). U těchto projektů také žalobkyně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2016 schválila výzkumně vývojové úkoly až dne 31. 12. 2016. Tím *de facto* upravila příslušné vyhlášené projekty VaV až poté, co již znala výzkumně vývojové úkoly (zakázky), respektive věděla, co v nich za rok 2016 bylo provedeno.

[25] Pokud jde o cíle jednotlivých projektů VaV, Nejvyšší správní soud odkazuje mimo jiné na str. 14 zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 12. 2020, č. j. 1640253/20/2804-60562-604191, a na body 45 až 50 napadeného rozsudku. Například v projektu V04 žalobkyně uvedla následující cíle: „*Vyvinout zkušební zařízení pro zkoušky stavebních prvků. Vyvinout zkušební zařízení v betonových konstrukcích. Při řešení se soustředit na zkoušky pevnosti kotvení při zemětřesení.* Dále vymezila dva základní cíle projektu: „*Vyvinout zkušební zařízení pro zkoušení pevnosti kotvení v betonových materiálech při vzniku a otevírání trhlin v materiálu. Zajistiti optimální řízení otevírání a zavírání trhlin v průběhu zkoušek.*“ Dále žalobkyně

pokračování

označila dva ocenitelné prvky novosti: „*kombinované použití ohebných tyčí a kulových kloubů pro cílené vnášení tahových sil zkušebního tělesa*“ a „*přesné měření a řízení dynamického otvírání trhlin ve zkušebním tělese*“. V bodě vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty žalobkyně uvedla: „*zajistit garantované parametry, vyřešit rozptyl parametrů a volba rezervy*“ a „*řešení definovaného otvírání trhlin v průřezu zkušebního tělesa*“. Obdobně, co do míry podrobnosti, žalobkyně vymezila i cíle, ocenitelné prvky novosti a vyjasnění výzkumné a technické nejistoty. U posledního údaje pro rok 2016 u projektů V07, V08 a V09 ponechala pouze údaj „*zajistit garantované parametry, vyřešit rozptyl parametrů a volba rezervy*“, ostatní údaje nahradila odkazem na specifikaci u jednotlivých zařazovaných (výzkumné vývojových) úkolů.

[26] Ze zprávy o kontrole a skutkových zjištění žalovaného tak vyplývá následující podnikatelský model žalobkyně, pokud jde o výzkumné vývojovou činnost v relevantních obdobích: žalobkyně v souladu se svými strategickými cíli do budoucna vyhlásí projekt VaV, a to na období několika let (zpravidla 5 let). Tyto projekty mají obecně specifikované cíle, obecně (typově) vymezené ocenitelné prvky novosti a rovněž obecné (rámcové) vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Projekty žalobkyně nemají *konkrétní* cíle, které by byly realizovány samy o sobě. Výzkumné-vývojovou činnost žalobkyně provádí *teprve na základě a v konkrétním rámci jednotlivých výzkumné-vývojových úkolů*, které jsou v době svého vyhlášení přiřazeny k určitému projektu VaV, a to podle toho, zda podle svého charakteru spadají pod obecně specifikované cíle projektů VaV. V době vyhlášení projektu žalobkyně zpravidla neví, jaké konkrétní výzkumné-vývojové úkoly k projektu přiřadí, tedy ani zda dojde k realizaci projektu, k dosažení cílů v něm stanovených a v jaké konkrétní podobě.

[27] S ohledem na právní posouzení projednávané věci, NSS musel na prvním místě posoudit namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Tato vada by sama o sobě postačovala ke zrušení rozsudku městského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2020, č. j. 4 As 79/2020 - 40). K tomu NSS připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí a k aplikaci tohoto kasačního důvodu je třeba přistupovat krajně zdrženlivě (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123).

[28] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud v jeho odůvodnění srozumitelně vysvětlil, jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, respektive jak tyto skutečnosti právně hodnotil. Uvedl, jak vyložil relevantní ustanovení § 34 odst. 5, resp. § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, a proč shledal, že posuzované projekty žalobkyně splňují náležitosti předvídané těmito ustanoveními. Vysvětlil, v čem spatřoval „mimořádné okolnosti“ na straně žalobkyně, pro které měl žalovaný podle městského soudu přihlédnout k veškerým (subjektivním i objektivním) okolnostem vyhlášení projektů. Ostatně již skutečnost, že stěžovatel s tímto posouzením

městského soudu obsáhle polemizuje, vylučuje závěr o nedostatku důvodů napadeného rozsudku.

[29] Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval zákonností napadeného rozsudku. Na podkladě uvedeného skutkového stavu posuzoval otázku, zda projekty VaV žalobkyně označené jako V04, V05, V07 a V08 a vyhlášené na příslušná zdaňovací období let 2014 až 2016 splňovaly náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (v případě projektů schválených do 31. 12. 2013), resp. § 34c odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (u projektů schválených a vyhlášených od 1. 1. 2014).

[30] Podle městského soudu dotčené projekty VaV zákonné formální náležitosti splňovaly. Jednotlivé požadované údaje žalobkyně specifikovala v dostatečné míře určitosti k tomu, aby bylo možno projekt po skončení vyhodnotit. Vyvíjená zařízení musela splňovat předem určené ocenitelné prvky novosti. Projekty V07 a V08 byly sice vymezeny méně konkrétním způsobem, městský soud však přihlédl k dalším okolnostem, mj. k tomu, že žalobkyně měla již před vyhlášením projektů připravená zadání na základě pokynů od zákazníků.

[31] Podle § 34 odst. 4 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2013 lze od základů daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Podle § 34 odst. 5 téhož znění zákona se projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje [mimo jiné] cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení.

[32] Podle zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 je úprava nákladů na podporu VaV rozdělena do § 34 až 34c. Podle § 34 odst. 4 zákona v daném znění lze od základu daně odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání. Odpočet činí součet výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje ve výši stanovené § 34a odst. 1 zákona. Podle § 34c odst. 1 zákona se projektem výzkumu a vývoje rozumí dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje a který obsahuje [mimo jiné] cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení [písm. c) daného ustanovení].

[33] Obě zákonná znění se tudíž v nyní relevantních ohledech shodují. Pro posouzení věci tudíž není stěžejní, jaké z uvedených zákonných znění dopadá na které projekty žalobkyně. Současně lze též závěry judikatury NSS k formálním náležitostem projektů podle pravidel účinných do 31. 12. 2013 bez dalšího aplikovat i na úpravu pozdější.

[34] Výkladem podmínek uplatnění odpočtu podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů se NSS ve své judikatuře opakovaně zabýval. Východiskem je, že tento odpočet představuje

pokračování

výjimku ze základního daňového principu, podle něhož lze výdaj (náklad) od základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou (§ 24 zákona o daních z příjmů). Jedná se o *de facto* daňový bonus, neboť náklady vynaložené na realizaci výzkumu a vývoje mohou být uplatněny dvakrát: jednou jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podruhé právě ve formě odpočtu podle § 34 odst. 4 téhož zákona (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, ze dne 10. 12. 2019, č. j. 1 Afs 429/2018-41, či ze dne 21. 7. 2022, č. j. 8 Afs 170/2020 - 49).

[35] Odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů poplatníka zvýhodňuje oproti jiným subjektům na trhu a poskytuje mu tak konkurenční výhodu. Tato skutečnost již sama o sobě odůvodňuje zvýšené nároky kladené na daňový subjekt k prokázání oprávněnosti odpočtu. Jde-li o nadstandardní benefit, musí daňový subjekt vycházet z toho, že po něm může být požadováno prokázání splnění i všech nadstandardních povinností s tímto benefitem spojených (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 11. 2017, č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 - 52, či ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020 - 45, dále usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 3565/14). Zákon o daních z příjmů proto stanoví řadu formálních a materiálních podmínek, jejichž splnění je nutné k odpočtu nákladů od základu daně vyžadovat (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 283/2022 - 42).

[36] Prvotní a současně klíčovou podmínkou je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, který slouží jako *základní a ucelený dokument*, jímž daňový subjekt *v budoucnu* správci daně prokáže nárok na uplatnění odpočtu nákladů na výzkum a vývoj. Již v rozsudku ze dne 26. 8. 2014, č. j. 6 Afs 60/2014-56, NSS uvedl, že „*splnění podmínky existence písemného projektu splňujícího náležitosti § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů (v současném znění § 34c tohoto zákona), zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací, je výchozím předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje a současně jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, a to především s ohledem na jeho atraktivitu pro daňové subjekty*“. V rozsudku ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 - 75, poté NSS zdůraznil, že „*pokud má podnikatel postupovat ekonomicky racionálně a skutečně investovat do reálného výzkumu a vývoje bez záměru (bez plánu/projektu), nemůže zahájit činnost výzkumu a vývoje a následně se v nějaké fázi výzkumu a vývoje (v případě stěžovatelky po získání zakázky) rozhodnout, že vytvoří a schválí projekt výzkumu a vývoje. V souladu s konstantní judikaturou je, že základním předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky na výzkum a vývoj je existence projektu výzkumu a vývoje, který obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti, ještě před zahájením řešení, tedy existence projektu jako dokumentu prospektivního*“.

[37] Podmínkou uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je poté předložení prospektivního projektu splňujícího *veškeré zákonem vyžadované náležitosti*. Jak uvedl NSS např. v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017-53, „*zákonné vymezení toho, co konkrétně má projekt výzkumu a vývoje obsahovat, nelze jednoduše přejít a prověřením, zda stěžovatelčiny projekty výzkumu a vývoje dostály zákonným požadavkům na obsah, označit za přepjatý formalismus. [...] Formalizovaný projekt je jedním z nástrojů zabránění zneužívání institutu odpočtu nákladů vynaložených na výzkum a vývoj*“ (viz též rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019 - 54). Formální náležitosti nejsou pouhým doplňkem, jehož nesplnění by bylo možné zhojit předložením jiných dokladů (viz rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2022,

č. j. 1 Afs 5/2021-32). Chybějící formální náležitosti v předložených projektech nelze ani dodatečně zhojit odkazem na dokumentaci týkající se smluvního vztahu se zákazníkem či na podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých projektů (srov. rozsudky NSS ze dne 9. 9. 2021, č. j. 7 Afs 411/2019-54, a ze dne 22. 6. 2023, č. j. 10 Afs 16/2021 - 74).

[38] Pokud se týče vymezení cílů projektu, v rozsudku ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 161/2021-57, NSS konstatoval, že pokud se jedná o cíle projektu, *„žádný právní předpis výslovně nestanoví, jak podrobně má být cíl v projektu popsán. Zákon o daních z příjmů v tomto ohledu vyžaduje, aby daňový subjekt v projektu objasnil jeho cíle, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Cílem výzkumné a vývojové činnosti musí být dosažení jedinečného řešení, které lze odlišit od běžné činnosti inovačního charakteru. [...] Zákon současně stanoví požadavek, aby byl cíl po ukončení projektu vyhodnotitelný. [...] Každý by měl z projektu pochopit, o co se usiluje, jakým způsobem, (jakou cestou) se toho chce dosáhnout, a jak se bude testovat, zda takto vymezené cíle byly nebo nebyly dosaženy“* (viz též citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 411/2019-54). V citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017 - 53 dále NSS konstatoval, že cíle projektu VaV je nutno *„zformulovat dostatečně jasně, aby bylo zřejmé, v čem daňový subjekt spatřuje prvek novosti, resp. prvek odstranění technické nejistoty, v čem se řešení liší od současného stavu a jaký bude jeho přínos.“* V rozsudku ze dne 28. 8. 2024, č. j. 6 Afs 76/2024 - 42, poté NSS uvedl: *„Aby mohl cíl projektu výzkumu a vývoje uvedené požadavky naplňovat, musí jej daňový subjekt dostatečně konkrétně vymežit, zejména musí popsat výchozí stav a zamýšlený cíl, aby bylo možno posléze posoudit, zda se skutečně jednalo o výzkumnou činnost.“* Konečně v městském soudem a shora citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 292/2020 - 49, NSS dovodil, že *„[p]ro vyhodnocení dosažitelnosti a ověření splnění cíle po ukončení je tak nezbytné trvat na jeho dostatečné specifikaci. Zjednodušeně řečeno, pokud by cíl nebyl dostatečně specifický, pak by bylo velmi komplikované ověřit jeho dosažení a zhodnotit naplnění po ukončení projektu.“*

[39] V rozsudku ze dne 9. 10. 2023, č. j. 1 Afs 89/2023 - 69, NSS posuzoval, zda z hlediska naplnění formálních požadavků projektu ob stojí následující vymezení cílů projektu: *„Hlavním cílem Projektu je vývoj nových řešení a metod návrhu konstrukce technologických celků destilačních, krakovacích, polymeračních a ostatních zařízení určených pro zpracování ropy a plynu a jejich individuálních a technologických uzlů, s využitím nových, dokonalejších technologií, materiálů a postupů, splňujících požadavky v Evropě a ve světě platných norem, oborových, technických a bezpečnostních standardů či specifické unikátní požadavky zákazníků a prostředí, v němž jsou zařízení a komplexy umístěvány.“* Dospěl k závěru, že takovéto formální vymezení cíle projektu s ohledem existující judikatury NSS pro značnou obecnost a neurčitost neobstojí.

[40] Ve světle právě uvedených závěrů bohaté rozhodovací praxe NSS nutno souhlasit s názorem stěžovatele, že posuzované projekty žalobkyně (V04, V05, V07 a V08) *nesplnily* formální požadavky kladené § 34 odst. 5, respektive § 34c odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

[41] Městský soud při výkladu formálních náležitostí projektů VaV, především požadavku vymezení cílů projektu, *kte* *řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení*, opomněl zohlednit požadavky výše citované judikatury. Jeho výklad podmínek dosažitelnosti cílů projektu a vyhodnotitelnosti dosažení cíle projektu (body 41 a 42

pokračování

napadeného rozsudku) nelze akceptovat. Popírá judikaturou akcentovanou přísnost formálních požadavků na projekty VaV z důvodu povahy odpočtu, který představuje dodatečný daňový bonus zvýhodňující určitou kategorii daňových subjektů. Proto neobstojí ani závěry napadeného rozsudku ve vztahu k dotčeným projektům žalobkyně, jež podle městského soudu i s přihlédnutím k okolnostem jejich vyhlášení obsahovaly dostatečně specifikované cíle VaV.

[42] Jak vyplývá ze skutkových závěrů rekapitulovaných výše v bodech [21] až [26], projekty V04, V05, V07 a V08 představovaly spíše rámcové výzkumně-vývojové programy. Cíle těchto „programů“ byly vymezeny obecně, a to tak, aby v budoucnu pojal různé výzkumně-vývojové úkoly odpovídající zpravidla konkrétním zakázkám žalobkyně. Cílem uvedených projektů tudíž nebylo nalézt konkrétní a jedinečné řešení, tedy ani odstranit konkrétní technickou nejistotu originálním (novým) řešením. Jak uvedl NSS s poukazem na odbornou literaturu v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 77/2017 - 53, v projektu by měly být zpravidla *uvedeny konkrétní, detailní, technické informace, které budou tvořit podstatu realizovaného výzkumu a vývoje*. Takové informace však byly, jak sama přiznala i žalobkyně, teprve součástí jednotlivých výzkumně-vývojových úkolů, které však byly schváleny, přiřazeny k určitému projektu VaV a realizovány v naprosté většině případů až po schválení projektu VaV.

[43] Obdobně jako ve věci sp. zn. 10 Afs 77/2017 i v projednávaném případě platí, že vymezení cíle projektu nekonkrétním textem tak, aby v budoucnu bylo možné pod takový cíl zařadit neomezené množství budoucích zakázek, nelze považovat za průkazné a reálně vyhodnotitelné. Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby k vyhlášení projektu výzkumu a vývoje přistoupila až v okamžiku, kdy byla seznámena se zadáním jednotlivých zakázek. Žalobkyně v projektech vymezila cíle v míře obecnosti, které NSS neshledal dostačujícím v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 89/2023 - 69.

[44] Na uvedeném nemůže nic změnit ani argumentace žalobkyně predestřená ve vyjádření ke kasační stížnosti, a sice že v době vyhlášení projektu již disponovala (částečným) zadáním od svých zákazníků, tedy že u projektů V04, V05, V07 a V08 existoval ke dni jejich vyhlášení vždy nejméně jeden jednoznačně technicky definovaný výzkumně vývojový úkol. Pokud v tomto ohledu žalobkyně odkazovala na obchodní komunikaci založenou ve spise daňových orgánů, zcela pomíjí, že podmínkou přiznání odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je mj. předložení *projektu* splňujícího zákonné náležitosti. Jak vyplývá z judikatury citované výše v bodu [37], chybějící formální náležitosti v předložených projektech nelze zhojit odkazem na dokumentaci týkající se smluvního vztahu se zákazníkem či na podklady dokumentující vlastní realizaci jednotlivých projektů (citované rozsudky NSS č. j. 7 Afs 411/2019-54 a č. j. 10 Afs 16/2021 - 74). Naprostá většina výzkumně-vývojových úkolů přitom byla k projektům přiřazována až po jejich schválení.

[45] NSS si je vědom, že ve svém rozsudku ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 - 34, mimo jiné dovodil, že *„[z]ákon o daních z příjmů výslovně nevyžaduje, aby byl projekt výzkumu a vývoje představován jediným, uceleným dokumentem; z povahy věci lze nicméně takový požadavek dovodit (§ 34 odst. 5 zákona [o daních z příjmů]). Nesplňuje-li projekt beze zbytku tento požadavek, jde o nedostatek formální, který správce daně a priori nezabavuje povinnosti zabývat se jeho věcným obsahem.“* Tím však zaprvé není vyloučena základní premisa,

že *projekt* výzkumu a vývoje je formalizovaný dokument, který musí splňovat určené zákonné náležitosti. Za druhé, na rozdíl od nyní souzené věci v daném případě NSS posuzoval specifickou situaci, kdy povinnost vypracovat projekt odpovídající § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013, zákonná úprava zavedla až v době, kdy tamější stěžovatel již začínal realizovat projekt. Ostatní vyžadované náležitosti přitom stěžovatel v dané věci doložil v jiných dokumentech krátce po nabytí účinnosti nové úpravy. Za třetí, z pozdější judikatury citované výše v bodu [37] vyplývá, že absenci formální náležitosti nelze zhojit předložením jiných dokladů. Nesplnění formálních požadavků nelze nahradit ani poukazem na splnění požadavků „věcných“, jak vyplývá ze stěžovatelem přílehlavě citovaných rozsudků NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 7 Afs 261/2016 - 20, a ze dne 28. 3. 2018, č. j. 3 Afs 304/2016 - 37.

[46] Městský soud tudíž zatížil svůj rozsudek nezákonností, pokud dospěl k závěru, že projekty označené jako V04, V05, V07 a V08, za které žalobkyně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2014, 2015 a 2016 uplatnila odpočet podle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, splňují formální náležitosti vyžadované § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2013, respektive § 34c odst. 1 písm. c) téhož zákona, ve znění od 1. 1. 2014. Projektová dokumentace předložená žalobkyní *neobsahovala prospektivní, konkrétní a dostatečně určité vymezení cílů projektu*, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení. Při hodnocení náležitostí projektu je nutno vycházet pouze z projektu jakožto formalizovaného dokumentu předvídaného § 34 odst. 5 (v pozdějším znění § 34c odst. 1) zákona o daních z příjmů, nikoli ze související, a fortiori následné, žalobkyní předložené obchodní dokumentace.

[47] K tomu NSS nad rámec nosných důvodů doplňuje, že nezpochybňuje možnost žalobkyně předložit jako formálně bezvadný takový projekt, který bude sestávat z „rámcového“ dokumentu obsahujícího obecně vymezené cíle a spolu s ním i příloh obsahujících vymezení jednotlivých konkrétních výzkumně-vývojových úkolů schválených a vyhlášených současně s rámcovým projektem. Ostatně žalobkyně si zřejmě sama mohla být vědoma, že její praxe do roku 2016 spočívající ve schválení rámcového projektu VaV na delší časové období a následného přiřazování konkrétních výzkumně-vývojových úkolů pod tyto projekty není souladná s požadavky zákona o daních z příjmů z hlediska naplnění podmínek odpočtu na VaV. V roce 2016 totiž tuto praxi změnila (viz výše, bod [23]). Městský soud však hodnotil *pouze samotné projekty* V04, V05, V07 a V08, a to v případě posledních dvou s ohledem na specifikaci zakázek od zákazníků žalobkyně, která existovala již v době vyhlášení projektů. Otázkou, zda případně některé z posuzovaných projektů VaV měly již v okamžiku svého schválení a vyhlášení přiřazené konkrétní výzkumně-vývojové úkoly, se nezabýval. Nezabýval se jí proto ani NSS. Ze zjištěného skutkového stavu se nicméně podává (viz výše body [21] až [26]), že žalobkyně takto žádný z projektů nekoncepovala. Všechny byly formulovány rámcově, tak, aby pod ně v budoucnu bylo možno podřadit jednotlivé výzkumně-vývojové úkoly na základě zakázek zákazníků.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude

pokračování

podle § 110 odst. 4 s. ř. s. městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným výše v bodu [46] tohoto rozsudku. Městský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. prosince 2024

Michal Bobek
předseda senátu